

EDITORIAL



Sebastian Bergmann

Einlagenrückzahlungen: Weiter warten auf ersehnten BMF-Erlass

Causa societatis veranlasste Vermögenstransfers von Kapitalgesellschaften an ihre Anteilsinhaber sind ertragsteuerlich entweder als Gewinnausschüttung oder als Einlagenrückzahlung zu qualifizieren, wobei die konkrete Einstufung unterschiedliche Konsequenzen nach sich zieht.

Bei natürlichen Personen führen erhaltene Gewinnausschüttungen zu einkommensteuerpflichtigen – typischerweise im Wege der KESt eingehobenen und abgegoltenen – Kapitalerträgen. Bei als Anteilsinhaber fungierenden Kapitalgesellschaften kommt hinsichtlich von anderen Kapitalgesellschaften erhaltenen Gewinnausschüttungen in der Regel die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG zur Anwendung.

Einlagenrückzahlungen gelten demgegenüber als Umkehrung des Einlagevorgangs in eine Kapitalgesellschaft (Rücktausch) und führen bei den betroffenen Anteilsinhabern als logisches Gegenstück der Einlage zu einer Beteiligungsabstockung (§ 4 Abs 12 Satz 1 EStG). Einlagenrückzahlungsvorgänge bedingen somit eine den Buchwert bzw die Anschaffungskosten der Anteilsinhaber berührende Einnahme, der bei der leistenden Kapitalgesellschaft eine Verminderung einer Eigenkapitalposition gegenübersteht. In Höhe des Buchwerts bzw der (fortgeschriebenen) Anschaffungskosten sind Einlagenrückzahlungen bei den Anteilsinhabern steuerneutral. Da Einlagenrückzahlungen aber als Veräußerung der Beteiligung zu qualifizieren sind (§ 4 Abs 12 Satz 1 EStG), gilt die Steuerneutralität nur im Effekt, nicht jedoch dem Grunde nach, und führen folglich über den Buchwert bzw die

(fortgeschriebenen) Anschaffungskosten hinausgehende Einlagenrückzahlungsbeträge bei den empfangenden Anteilsinhabern grundsätzlich (unabhängig deren Rechtsform) zu steuerpflichtigen Einkünften.

Mit dem StRefG 2015/2016 (BGBl I Nr 118/2015) wurde das Einlagenrückzahlungsregime des § 4 Abs 12 EStG auf völlig neue Beine gestellt. Kernelement der Neuregelung war die Einführung eines „Primats der Gewinnausschüttung“ („Verwendungsreihenfolge“), womit das nach vormaliger Rechtslage unter bestimmten Voraussetzungen bestehende Wahlrecht der steuerlichen Behandlung von causa societatis veranlassten Vermögenstransfers einer Kapitalgesellschaft an einen Anteilsinhaber entweder als Gewinnausschüttung oder als Einlagenrückzahlung beseitigt werden sollte. Eine Einlagenrückzahlung war demnach aus steuerlicher Sicht grundsätzlich (von ordentlichen Kapitalherabsetzungen abgesehen) nur noch unter der Voraussetzung möglich, dass bei der betreffenden Kapitalgesellschaft keine positive Innenfinanzierung vorliegt, während die Annahme einer offenen Gewinnausschüttung umgekehrt an die Voraussetzung eines positiven Innenfinanzierungsstandes geknüpft wurde. Zu diesem Zweck wurde mit dem StRefG 2015/2016 gesetzlich erstmalig die Verpflichtung verankert, neben dem Einlagenevidenzkonto auch ein Innenfinanzierungsevidenzkonto zu führen.

Die mit der Neuregelung des Einlagenrückzahlungsregimes durch das StRefG 2015/2016 breit einhergehende Kritik bewog das BMF, in Abstimmung mit dem KWT-Fachsenat für Steuerrecht eine sowohl für die Finanzver-

waltung als auch die Praxis akzeptable Kompromisslösung zu suchen, die schließlich mit dem AbgÄG 2015 (BGBl I Nr 163/2015) umgesetzt werden konnte. Dabei wurde das „Primat der Gewinnausschüttung“ wieder aufgegeben und grundsätzlich zum schon zuvor bedingt bestehenden Wahlrecht zwischen Gewinnausschüttung und Einlagenrückzahlung zurückgekehrt. Aufrechterhalten wurde dabei aber insbesondere der Grundsatz, dass eine offene Gewinnausschüttung eine positive Innenfinanzierung voraussetzt, und damit einhergehend auch die gesonderte Evidenzierungspflicht betreffend den Innenfinanzierungsstand.

Im Zusammenhang mit Einlagenrückzahlungen stellen sich in der Praxis zahlreiche Fragen, deren rechtssichere Beantwortung sich häufig nicht unmittelbar aus dem Gesetz erschließen lässt. Die nach Auffassung der Finanzverwaltung gebotenen Antworten auf diese Fragen waren ab dem Jahr 1998 in vielen Fällen dem BMF-Einlagenrückzahlungserlass (BMF 31. 3. 1998, 06 0257/1-IV/6/98) zu entnehmen. Wiewohl diesem Erlass dem Grunde nach keinerlei Rechtsverbindlichkeit zukam, war er in der Praxis – wie Verwaltungsrichtlinien des BMF im Allgemeinen – von großer Bedeutung.

Seit dem – im Wesentlichen mit 1. 1. 2016 erfolgten – Inkrafttreten des in mehrerer Hinsicht grundlegend neuge-

stalteten Einlagenrückzahlungsregimes wird in der Praxis sehnlich auf die Veröffentlichung eines neuen Einlagenrückzahlungserlasses gewartet, mit dem das BMF seine Rechtsansichten zur Auslegung der neuen Bestimmungen darlegt und verlässliche Antworten auf eine Hülle von mit der Neuregelung aufgeworfenen Zweifelsfragen gibt. Anfang April 2017 wurde von Seiten des BMF sodann auch ein Begutachtungsentwurf für einen neuen Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass veröffentlicht, wobei die Begutachtungsfrist mit 19. Mai 2017 endete. Eine Veröffentlichung der endgültigen Erlassfassung ist bis dato leider nicht erfolgt. Dem Vernehmen nach dürfte es dazu vor erfolgter Neuwahl im Herbst 2017 und Bildung einer neuen Bundesregierung auch nicht mehr kommen. Aus Perspektive betroffener Steuerpflichtiger und deren Berater ist dies bedauerlich, zumal bei Abgabe der Steuererklärungen und steuerlichen Evidenzkonten für das Jahr 2016 selbst bei dem Bestreben, alles richtig zu machen, vielfach im Dunkeln getappt werden muss und in der endgültigen Fassung mit mehreren, nicht unbedeutenden Änderungen gegenüber dem veröffentlichten Begutachtungsentwurf zu rechnen ist. Im mehr oder weniger großen Ausmaß sind davon letztlich alle in Österreich steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften betroffen.